
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【審議事項】IAS 第 38 号「無形資産」－ サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権**

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2018 年 9 月及び 11 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権（クラウド・コンピューティング取引¹⁾）に関するアジェンダ決定案に対する当委員会の対応（案）の取扱いについて、アジェンダ決定案の内容をご説明し、当委員会の対応（案）についてご意見をいただくことを目的としている。

II. 背景及び経緯

2. IFRS-IC は、「サービスとしてのソフトウェア」(Software as a Services。以下「SaaS」という。)取引として分類されるクラウド・コンピューティング取引の顧客側の会計処理に関する要望書を受け取った。
3. 具体的には、クラウド・サービス提供事業者（以下「サプライヤー」という。）の保有するクラウド基盤（infrastructure）上で提供されるソフトウェアについて、顧客がインターネット等を通じてアクセスする際に顧客がサプライヤーに支払う対価の会計処理が論点とされている。
4. 要望書において、SaaS 取引では、一般に顧客はソフトウェアそのものを保有しないとされており、顧客はインターネットや専用線を経由し、必要に応じてサプライヤーのソフトウェアを利用することから、特別に顧客に合わせて変更を行ったソフトウェアなどではない限りは、顧客が直接クラウド基盤を管理したり支配したりすることはない

¹⁾クラウド・コンピューティングは、一般的に、企業が従来、直接保有・管理していた情報システムを、インターネット等のネットワークを通じて、サービスの形で必要に応じ利用する方式の総称として用いられる。クラウド・コンピューティング取引には、クラウド・サービス提供事業者（サプライヤー）が提供するサービスに応じて、次のように分類されることが多い。

【SaaS(Software as a Service)】

ネットワークを経由して、電子メール、グループウェア、顧客管理、財務会計などのソフトウェア機能の提供を行うサービス。

【PaaS(Platform as a Service)】

ネットワークを経由して、仮想化されたアプリケーションサーバやデータベースなど、アプリケーション実行用のプラットフォーム機能の提供を行うサービス。

【IaaS(Infrastructure as a service)】

ネットワークを経由して、デスクトップ仮想化や共有ディスクなど、ハードウェアやインフラ機能の提供を行うサービス。

いとされている。

5. また、SaaS取引では、技術的なサポートや、データ移行処理等の付帯サービスが含まれることが多いが、要望書的前提として、これらの付帯サービスを考慮せず、サプライヤーのソフトウェアを利用する側面にのみ焦点を当て、その対価の会計上の取扱いを議論している。
6. 要望書の提出者は、次の点について質問している。
 - (1) 定義：IAS第38号「無形資産」（以下、「IAS第38号」という。）の無形資産の定義及びIFRS第16号「リース」（以下、「IFRS第16号」という。）のリースの定義をこれらの契約にどのように適用するのか。
 - (2) 範囲：IAS第38号、IFRS第16号の「範囲」をどのように適用するのか。具体的には、IFRS第16号第3項(e)、IFRS第16号第4項及びIAS第38号第6項における、「ライセンス取引において借手が保有する権利」と「無形資産のリース」をどのように識別するのか。
 - (3) 測定：IAS第38号を適用して認識された無形資産（及び関連する負債）が存在する場合に、どのように測定するのか。
7. 要望書では、前項の内容を検討する上で、SaaS取引における次の3つの異なるシナリオが示されている。
 - (1) シナリオX（ソフトウェアに顧客に合わせた変更が一切ないケース）

顧客は、顧客専用ではない(non-dedicated)、サプライヤーのハードウェア及びアプリケーション・ソフトウェアにアクセスして使用する権利を有する。
 - (2) シナリオY（顧客がソフトウェアのコピーを有するケース）

顧客がアプリケーション・ソフトウェアのコピーを所有する権利を有する点を除き、シナリオXと同様である。
 - (3) シナリオZ（ソフトウェアに顧客に合わせた変更があるケース）

顧客が特定のアプリケーション・ソフトウェアの設定(configuration)を行う点を除き、シナリオXと同様である。ソフトウェアの設定には、基礎的な設定から著しい設定(significant configuration)まで様々なものがある。

➤ Z(i) 基礎的な設定：

顧客が標準的な質問に回答するか、既定の欄にデータを入力する場合等。例え

ば、スマートフォンのアプリケーションにおける、使用する言語の選択やスマートフォンの位置情報の追跡可否や、他のアプリケーションへのアクセス可否に関する質問への回答など。

➤ Z(ii) 著しい設定：

既存のソフトウェアを、顧客の要望に沿うように修正する場合等。例えば、財務会計ソフトウェアについて、顧客企業に独特の組織構造や勘定科目に合うように設定するケースなど。顧客が自ら設定するケースもあれば、顧客からのインプットに基づき、サプライヤーが設定するケースもある。場合によっては、設定をすることが顧客企業のソフトウェアの開発と類似しているとみなされるケースもある。

III. 2018年9月及び11月のIFRS-IC会議における議論

アウトリーチ活動の結果

8. IASB スタッフは、本論点についてアウトリーチを実施し、15（監査法人 5、基準設定主体 7、規制当局 2、IFRS-IC 委員 1）の回答を得た。IASB スタッフの取りまとめは次のとおりである。

質問	回答
(質問1) 要望者が提示した各シナリオについて、一般的であるか。	<p>✓ 多くの回答者が、SaaS 取引は一般的で、その中でもシナリオ X とシナリオ Z(Z(i) と Z(ii) の両方) が一般的であると回答し、シナリオ Y が一般的であると回答した回答者は少数であった。</p> <p>✓ ある回答者は、シナリオ Z(ii) において、シナリオ Y にあるようなソフトウェアのコピーを所有する権利を有する場合があると回答した。</p> <p>✓ 回答者からは、要望者が提示したシナリオに限らず、クラウド・コンピューティング取引の様々な類型²について検討すべきであると指摘する声が聞かれた。</p>

² 複数の回答者が、SaaS のみならず、PaaS、IaaS についても考慮すべきであると指摘しているほか、クラウド・コンピューティングの様々な類型として、例えばプライベート・クラウド（特定の顧客に特化したクラウド・サービスを行う類型）、パブリック・クラウド（特定の顧客に限らない汎用型のクラウド・サービスを行う類型）、それらのハイブリッドであるケース、特定のサプライヤーから提供を受けるソフトウェアをそのサプライヤーのクラウド基盤とは異なるクラウド基盤上で運用することが可能なケース等を指摘している。

<p>(質問2) 現在どのように会計処理を行っているか。 公表済みであるがまだ適用されていない新たな IFRS 基準の影響を受けるか？</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ 多くの回答者が、顧客は、無形資産とリースに該当するかどうかを判断する必要があると回答し、いずれにも該当しない場合には、サービス契約として会計処理を行うと回答した。 ✓ 多くの回答者は、顧客が無形資産又はリースを支配していることを証明することは困難であるため、SaaS 取引のほとんどはサービス契約として処理されていると回答した。 ✓ 無形資産を認識し得るのは、シナリオ Y のケースのように、顧客によるソフトウェアの変更の程度によって判断されるのではなく、顧客自身のサーバの中で当該ソフトウェアを所有し稼働させられる場合のみであるとする意見が聞かれた一方、シナリオ Z(ii)のように、顧客によるソフトウェアへの変更の程度が著しいかどうかによって判断されるべきだ、とする意見が聞かれた。 ✓ 回答者の中には、既存の IFRS 基準に明確な要求事項がないため、会計処理を決定することが困難であるとの回答も見られた。これに関連し、米国会計基準（例えば、ASU 第 2015-05 号「クラウド・コンピューティングに係る取引において顧客が支払う料金の会計処理」³⁾）を参照し、クラウド・コンピューティング取引にライセンスが含まれる場合に、無形資産を認識すべきであるとの意見が聞かれた。 ✓ 回答者の中には、ソフトウェアを利用するコストのみではなく、ソフトウェアのカスタマイズ・コストやサービスの導入にかかるコストなど、その他の関連コストについても整理すべきであるとの回答も見られた。 ✓ 新たな IFRS 基準の影響については、IFRS 第 16 号のほか、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」（以下、「IFRS 第 15 号」という。）におけるライセンスに関する要求事項、支配の獲得のタイミングが影響する、との回答が見られた。
---	---

³⁾ 本資料の別紙 1 参照。

IASB スタッフの分析

9. IASB スタッフは、次の3点から分析している。
- (1) SaaS契約がサービス契約であるか、顧客にソフトウェア資産（リース資産若しくは無形資産）を生じさせる契約であるかの判別（論点1）
 - (2) ソフトウェアのライセンス契約に対してIFRS第16号及びIAS第38号の要求事項をどのように適用するのか（論点2）
 - (3) 無形資産として認識する場合にどのように測定するのか（論点3）

（論点1：SaaS 契約がサービス契約であるか否か）

10. IASB スタッフは、まず SaaS 契約がサービス契約であるか、顧客にソフトウェア資産（リース資産若しくは無形資産）を生じさせる契約であるかの判別が必要であるとしており、契約の内容に応じた判断が必要であるとしている。

リースの定義

11. IFRS 第16号では、リースを次のとおり定義している。

IFRS 第16号 用語の定義

資産（原資産）を使用する権利（the right to use）を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部

12. また IFRS 第16号第9項及び IFRS 第16号B9項では、顧客に資産を使用する権利がある場合とは、使用期間全体を通じて顧客が次の両方の権利を有する場合であるとしている。
- (1) 特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利
 - (2) 特定された資産の使用を指図する権利
13. IASB スタッフは、リースに該当する場合には、顧客に資産の使用を指図する権利があり、その場合には、サプライヤーは契約開始時点で資産の使用方法や資産の使用目的を決定する権利を顧客に移転しているとしている。
14. IASB スタッフは、顧客がサプライヤーのクラウド基盤上にあるソフトウェアにアクセスする権利は、顧客にソフトウェアの使用方法や使用目的を決定する権利を何ら与えておらず、例えばソフトウェアの更新方法や更新時期の決定権についてはサプライヤー側にあるとしている。

15. なお、リースの定義を満たすか否かについては、IFRS 第 16 号 B9 項から B31 項におけるガイダンス、及び後述するライセンスの要件⁴を踏まえる必要があるとしている。

無形資産の定義

16. IAS 第 38 号では、無形資産を次のとおり定義している。

IAS 第38号第8項

無形資産とは、物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産をいう。

17. また IAS 第 38 号第 13 項では、顧客が資産を支配しているとしている場合とは、次の両方を満たす場合であるとしている。
- (1) 対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワーを有する。
 - (2) 当該便益への他者のアクセスを制限できる。
18. IASB スタッフは、顧客が契約期間においてサプライヤーのソフトウェアにただアクセスする権利を有しているのみである場合には、顧客は契約開始時点で無形資産を有しているとは言えないとしている。

サービス契約

19. IASB スタッフは、リースの定義、及び無形資産の定義のいずれにも該当せず、顧客が契約期間において単にサプライヤーのソフトウェアにアクセスする権利 (a right to access) を有しているのみであるような場合には、当該契約はサービス契約であるとしており、SaaS 契約の多くはサービス契約に該当すると考えている。
20. IASB スタッフは、サービス契約では、顧客にソフトウェアの使用を直接指図する権利はなく、その権利はサプライヤー側にあるとしている。そのため、サービス契約である場合には、契約開始時点で、そもそも顧客にリース資産又は無形資産を生じさせることはない⁵としている。

(論点 2 : IFRS 第 16 号と IAS 第 38 号の関係)

21. IASB スタッフは、顧客が契約期間において単にサプライヤーのソフトウェアにアクセスする権利を有しているのみであるような場合は、サービス契約であり顧客にリース資産及び無形資産のいずれも生じさせないとしているが、仮に顧客の権利がリースの要件を満たすと考えられる場合について、IFRS 第 16 号と IAS 第 38 号の要求事項をど

⁴ 本資料の第 32 項から第 33 項参照。

⁵ ただし、IASB スタッフは、顧客の将来のサービスへの支払 (前払) については、将来のサービスへの権利として資産に該当するとしている。

のように適用するののかについて考察している。

22. IAS 第 38 号第 6 項には次の記述がある。

IAS 第38号第6項（下線は ASBJ 事務局）

映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などの項目のライセンス契約に基づいて借手が保有している権利は、本基準の範囲に含まれ、IFRS 第 16 号の範囲からは除外される。

23. また、IFRS 第 16 号第 3 項、第 4 項には次の記述がある。

IFRS 第16号第3項（下線は ASBJ 事務局）

企業は、本基準をすべてのリース（サブリースにおける使用権資産のリースを含む）に適用しなければならない。ただし、下記のもの⁶は除く。

(a) …（略）…

(e) 映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などの項目について借手が IAS 第 38 号「無形資産」の範囲に含まれるライセンス契約に基づいて保有している権利

IFRS 第16号第4項

借手は、本基準を第 3 項(e)に記述したもの以外の無形資産のリースに適用することができるが、要求はされない。

24. IASB スタッフは、IAS 第 38 号第 6 項において、ソフトウェアに関する直接の記載はないものの、これらの例示が限定列挙ではなく、「ライセンス契約」に基づき借手が保有する権利は包括的に IAS 第 38 号第 6 項に全て含まれると解釈されると指摘している。
25. また、IASB スタッフは、ソフトウェアのリースが IFRS 第 16 号第 3 項(e)に含まれる限り、IFRS 第 16 号第 4 項⁶が適用されることはないとしている。
26. ここで、IAS 第 38 号及び IFRS 第 16 号のいずれにも、「ライセンス契約」の定義について記載されていないため、IASB スタッフは、「ライセンス契約」の範囲が論点になるとしている。

ライセンス契約

27. IASB スタッフは、IFRS 第 15 号において、「ライセンス」に関する記述があることに留

⁶ IFRS 第 16 号第 4 項に関連して、IFRS 第 16 号第 BC71 項では、無形資産のリースを IFRS 第 16 号の範囲から除外することに概念上の根拠はないが、無形資産のリースに IFRS 第 16 号の要求事項を適用して会計処理することを要求するよりも前に、無形資産の会計処理の包括的な見直しを行うべきであると考え、強制的な適用を行わないとした背景が説明されている。

意すべきであるとしている。

IFRS 第15号 B52項

ライセンスは企業の知的財産に対する顧客の権利を設定する。知的財産のライセンスには次のもののライセンスが含まれる場合があるが、これらに限定されない。

- (a) ソフトウェア及び技術
- (b) 動画、音楽及び他の形態のメディア及びエンターテインメント
- (c) フランチャイズ
- (d) 特許権、商標権及び著作権

28. IASB スタッフは、IFRS 第 15 号の記載を考慮した場合、ソフトウェアに対する顧客の権利はライセンス契約であると解釈されるとしている。
29. また、IASB スタッフは、IFRS 第 16 号第 3 項(e)と IAS 第 38 号第 6 項の要求事項を考慮した場合、ソフトウェアのあらゆるライセンス契約は、リースを含むと解釈されるとしている。
30. これらの要求事項を総合的に考慮した場合、IASB スタッフは、ソフトウェアに対する権利はライセンス契約であり、ソフトウェアのライセンス契約は、IAS 第 38 号第 6 項には具体例として明示されていないものの、同項における当該ライセンス契約の範囲に含まれることとなると分析している。
31. IASB スタッフは、IAS 第 38 号第 6 項に含まれるライセンス契約は、IFRS 第 16 号第 3 項(e)により IFRS 第 16 号の範囲から除外されているため、結果としてソフトウェアのリースは、IAS 第 38 号の適用範囲に含まれると結論付けている。
32. なお、IFRS 第 15 号では、B58 項から B62 項において、「(知的財産に)アクセスする権利 (a right to access)」と「(知的財産を)使用する権利(a right to use)」を区分し、契約開始時点で顧客がライセンスへの支配を得る (obtain control of that licence) のは「(知的財産を)使用する権利(a right to use)」を得る場合であるとしている。
33. IASB スタッフは、IFRS 第 15 号のライセンスに関する要求事項は、顧客側ではなくサプライヤー側の会計処理を規定しているが、顧客に「(知的財産(ここではライセンス)を使用する権利)」を移転しているか否かの判断規準を示している点で、参照すべき有用な規定であるとしている。

(論点 3 : 無形資産として認識する場合の測定方法)

34. IASB スタッフは、IASB スタッフが実施したアウトリーチにおいて、ほとんどの SaaS

取引はサービス契約として会計処理を行うことになるため、測定の議論は生じにくいと考えているものの、仮に無形資産を認識しこれを測定する場合には、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」（以下、「IAS 第 8 号」という。）第 10 項、第 11 項を参照することになると考えている。

35. IASB スタッフは、無形資産の獲得のコストや関連する負債は、契約延長オプションなど、将来の支払の不確実性により決定することが難しい場合があるとしている。しかしこのような問題は、本論点に限ったものではなく、過去からある問題であると考えている。
36. 変動支払の問題については、2016 年 3 月の IFRS-IC 会議において、現行の IFRS 基準の範囲内で自らが対処するには範囲が広すぎると判断し、その時点ではアジェンダに追加しないことを決定している。
37. なお、2018 年 2 月の国際会計基準審議会（IASB）ボード会議において、IASB は、IASB スタッフに対し、変動対価及び条件付対価に関するリサーチ・プロジェクトのプロジェクト範囲について検討するよう指示をしている。

（基準設定アジェンダへの追加の要否）

38. IASB スタッフは、次のとおり結論を示している。
 - (1) SaaS 契約が、サービス契約であるか、顧客にソフトウェア資産（リース資産若しくは無形資産）を生じさせる契約であるかの判別には、契約内容に応じた判断が必要である。
 - (2) 顧客が契約期間において単にサプライヤーのソフトウェアにアクセスする権利を有しているのみであるような場合には、当該契約はサービス契約である。SaaS 契約の多くはこのサービス契約に該当すると考えられる。
 - (3) SaaS 契約がリースを含むか否かの判断には、IFRS 第 16 号の B9 項から B31 項の要求事項に加え、ライセンスについて規定した IFRS 第 15 号の B58 項から B62 項が参考になる。
 - (4) 仮に SaaS 契約がリースを含む場合であっても、IFRS 第 16 号第 3 項(e)により IFRS 第 16 号の範囲から除外され、IAS 第 38 号の適用範囲に含まれる。
 - (5) SaaS 契約における無形資産の測定については、IAS 第 8 号第 10 項、第 11 項を参照し、適切な会計方針を策定することになる。
39. IASB スタッフは、前項の結論に基づき、IFRS 基準は判断に必要な十分な基礎（フレー

ムワーク)を提供していると考えている。そのため、本論点を基準設定アジェンダに追加しないことを提案した。

IFRS-IC 会議での議論の結果

40. 2018年9月のIFRS-IC会議においては、特に以下の点についてより明確にすべきであるとの指摘がなされた。
- (1) ソフトウェアに関するライセンス契約に基づく顧客の権利はすべてIAS第38号に含まれるのか否か
 - (2) 顧客がサプライヤーのソフトウェアにアクセスする権利がサービス契約であると言える理由
 - (3) 顧客のソフトウェアに対する権利が無形資産になる事例の識別
41. 2018年11月のIFRS-IC会議においては、2018年9月の指摘を踏まえたアジェンダ決定案が示され、文言に関する若干の指摘はあったものの、本論点を基準設定アジェンダに追加せず、スタッフ提案に沿った形でアジェンダ決定案を公表することに委員全員が賛成した。

今後の予定

IFRS-ICは、アジェンダ決定案について2019年2月6日までコメントを募集しており、今後の会議において、当該アジェンダ決定案を最終化するかどうかについて再検討する予定である。

以 上

別紙1 (参考) クラウド・コンピューティングに関する FASB の対応状況 (ASBJ 事務局による補足)

ASU 第 2015-05 号「クラウド・コンピューティングに係る取引において顧客が支払う料金の会計処理」について

1. FASB は、2015 年 4 月に ASU 第 2015-05 号「クラウド・コンピューティングに係る取引において顧客が支払う料金の会計処理」を公表し、クラウド・コンピューティングに係る取引⁷がソフトウェア・ライセンスの使用を含む場合には、顧客はそのライセンスの要素を内部利用ソフトウェア・ライセンスに係る要求事項と同様に処理を行う⁸こととする基準の修正を行った。
2. ASU 第 2015-05 号において、クラウド・コンピューティングに係る取引がソフトウェア・ライセンスの使用を含む場合とは、次のいずれの要件も満たす場合であるとしている。ソフトウェア・ライセンスの使用を含まない場合には、サービス契約として会計処理を行う。
 - (1) 顧客が、重要な違約金⁹を支払うことなく、ホスティング期間中、常にソフトウェアを所有する (take possession) 契約上の権利を有しており、かつ、
 - (2) 顧客が、当該ソフトウェアを自身のハードウェアにおいて運用できるか、又は当該ソフトウェアを提供するサプライヤーとは関係を有しない第三者と契約することができる場合。
3. なお、ASU 第 2015-05 号においては、内部利用目的とは異なる場合のソフトウェアについては、その他の基準に従い会計処理を行うとしている (例えば、研究開発に使用されるのであれば ASC 730-10 に従い会計処理を行う。)

⁷ ASU 第 2015-05 号においては、クラウド・コンピューティング取引の例示として SaaS、PaaS、IaaS、その他の類似するホスティング・サービスを挙げており、これらを総称して「ホスティング取引 (hosting arrangement)」としている。

⁸ ASU 第 2015-05 号の修正により、内部利用目的のソフトウェアのライセンス契約に含まれる資産を決定する際にリースの要求事項を類推しなければならない (shall analogize) としていた従来の要求事項は削除されている。

⁹ ASU 第 2015-05 号において、重要な違約金を支払うことがない場合とは、顧客が重要なコストを支払わずにソフトウェアを受け取ることができる能力を有する場合、及び有用性や価値の大幅な減少なしに当該ソフトウェアを使用できる能力を有する場合であるとされている。

ASU 第 2018-15 号「サービス契約であるクラウド・コンピューティングに係る取引において発生する顧客の導入コストの会計処理」について

1. ASU 第 2015-05 号においては、クラウド・コンピューティングに係る取引がソフトウェア・ライセンスの使用を含まない場合には、当該契約はサービス契約として処理し、サービス契約は ASU 第 2015-05 号の適用対象外であるとされた。
2. しかし、その後、利害関係者から、サービス契約と見做されるクラウド・コンピューティングに関連する導入コスト（顧客のカスタマイズに関するコストやソフトウェアの環境設定に関するコスト、導入に伴う訓練コスト等）の会計処理についてのガイダンスが不明確であるとの懸念が聞かれたことから、発生問題委員会（Emerging Issues Task force statements）において対応が議論された。
3. FASB は 2018 年 8 月 29 日、ASU 第 2018-15 号「サービス契約であるクラウド・コンピューティングに係る取引において発生する顧客の導入コストの会計処理」を公表し、サービス契約と見做されるクラウド・コンピューティングに関連する導入コストの会計処理について、内部利用目的のソフトウェアを取得又は開発する場合に適用する既存の要求事項と同様の要求事項を適用することとした。
4. 従って、企業は当該コストの発生時期を初期のプロジェクト段階、アプリケーション開発段階、導入・活動後段階に区分し、アプリケーション開発段階におけるコストは資産化するが、それ以外の段階において発生する導入コストは、資産化されない。

以 上

別紙2 2018年11月のIFRIC Updateに掲載された「アジェンダ決定案」の仮訳

サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに対する顧客のアクセス権（IAS第38号「無形資産」） - AP5

委員会は、「サービスとしてのソフトウェア」のクラウド・コンピューティング契約を顧客がどのように会計処理するののかに関する要望を受けた。これらの契約において、顧客はサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアに所定の期間にわたりアクセスする権利と交換に手数料を支払う契約をする。サプライヤーのソフトウェアは、サプライヤーが管理し支配しているクラウド基盤の上で動く。顧客は、インターネット又は専用線を通じて必要に応じソフトウェアにアクセスする。

（顧客は、契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのか、契約期間にわたりサービスを受けるのか）

第1のステップは、顧客が契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのか、それとも契約期間にわたりサービスを受けるのかを判定することである。

委員会は、顧客が契約開始日にソフトウェア資産を受け取るのは、次のいずれかの場合であることに留意した。(a) 契約がソフトウェアのリースを含んでいる場合、又は(b) 顧客がそれ以外で契約開始日にソフトウェアに対する支配を獲得する場合である。

ソフトウェアのリース

IFRS第16号「リース」は、リースを「資産（原資産）を使用する権利を一定期間にわたり対価と交換に移転する契約又は契約の一部」と定義している。IFRS第16号の第9項及びB9項は、使用期間全体にわたって、顧客が下記の両方を有している場合には、契約は資産を使用する権利を移転すると説明している。

- a. 資産（特定された資産）の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利
- b. 当該資産の使用を指図する権利

IFRS第16号のB9項からB31項は、リースの定義に関する適用指針を示している。他の適用指針の中で、当該適用指針は、顧客は一般的に、資産が使用期間全体を通じてどのように、また、何の目的で使用されるのかを変更する意思決定権を有していることによって、資産の使用を指図する権利を有していると定めている。

したがって、リースを含んだ契約においては、サプライヤーは当該意思決定権を放棄して、リース開始日に顧客に移転している。

委員会は、契約が契約期間にわたり顧客にサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへアクセスする権利のみを与える場合には、当該契約はリースを含んでいないと考えた。サプライヤーのクラウド基盤の上で動くサプライヤーのソフトウェアへの将来の

アクセスする権利は、当該ソフトウェアがどのように、また、何の目的で使用されるのかに関する意思決定権を顧客に与えない。サプライヤーは、それらの権利を、例えば、ソフトウェアのアップデート又は再設定をどのように、また、いつ行うのかの決定、あるいは、どのハードウェア（又はインフラストラクチャー）の上でソフトウェアを動かすのかの決定によって有している。

ソフトウェア無形資産

IAS第38号は、無形資産を「物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産」と定義している。資産は企業が支配している資産であると述べており、第13項では、対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワー及び当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを企業が有している場合には、企業は無形資産を支配していると定めている。

委員会は、契約が契約期間にわたり顧客にサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへアクセスする権利のみを顧客に与える場合には、顧客は契約開始日においてソフトウェア無形資産を受け取らないと考えた。サプライヤーのソフトウェアへの将来のアクセスする権利は、契約開始日において、当該ソフトウェア自体から生じる将来の経済的便益を獲得するパワー及び当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを顧客に与えない。

したがって、委員会は、サプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアへ将来においてアクセスする権利のみを顧客に与える契約は、サービス契約であると結論を下した。顧客は、サービス（すなわち、ソフトウェアへのアクセス）を契約期間にわたり受ける。顧客がサービスを受ける前にサプライヤーに支払う場合には、その前払いは、将来のサービスに対する権利を顧客に与えるものであり、顧客にとっての資産である。

（契約がソフトウェアのリースを含んでいる場合に、顧客が適用するのは、IFRS第16号の要求事項かIAS第38号の要求事項か）

契約がソフトウェアのリースを含んでいる場合、次のステップは、顧客が当該リースの会計処理にIFRS第16号又はIAS第38号のいずれを適用するのかを検討することとなる。

IAS第38号の第6項は、「映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などの項目のライセンス契約に基づいて借手が保有している権利は、本基準の範囲に含まれ、IFRS第16号の範囲からは除外される」と述べている。IFRS第16号の第3項(e)は、そうした権利を同様にIFRS第16号の範囲から除外している。

IAS第38号は、ライセンス契約を定義していない。しかし、IFRS第15号「顧客との契約から生じる収益」は、ライセンス（ソフトウェアのライセンスを含む）はサプライヤーの知的財産に対する顧客の権利を設定すると定めている。IFRS第15号は、ライセンスはサプライヤーの知的財産を使用する権利を顧客に提供する場合があると識別している。

したがって、委員会は、ソフトウェアのリースはIAS第38号の範囲に含まれるライセンス契約であり、IFRS第16号の範囲には含まれないと結論を下した。

ソフトウェアを使用する権利は、契約開始日において無形資産として認識されるのか

ソフトウェアを使用する権利は、物理的実体のない識別可能な非貨幣性項目である。顧

客は、当該使用権から生じる将来の経済的便益を獲得するパワー及び当該便益への他者のアクセスを制限するパワーを有している場合には、当該使用権を支配している（IAS第38号の第13項）。

ソフトウェアを使用する権利を有するためには、顧客は次の両方を有していなければならない。(a) ソフトウェアの使用からの経済的便益のほとんどすべてを獲得する権利、及び(b) 契約期間全体にわたり当該ソフトウェアの使用を指図する権利である。それらの権利を有していることは、IAS第38号における支配の要件を適用して、企業がソフトウェアを使用する権利も支配していることを意味する。

したがって、委員会は、顧客がソフトウェアを使用する権利を有している場合には、当該使用権を契約開始日において無形資産として認識する（IAS第38号の第21項の認識規準を条件に）と結論を下した。

顧客の権利がソフトウェアを使用する権利を顧客に与えるのに十分かどうかの評価には、契約の契約条件を考慮した判断を必要とする。IFRS第15号のB58項からB62項は、この評価を行う上で有用となる可能性のある適用指針を含んでいる。

（顧客はIAS第38号を適用して認識する無形資産をどのように測定するのか）

顧客がIAS第38号を適用して無形資産を認識する場合、次のステップは、当該資産を測定することである。

IAS第38号の第24項は、無形資産を取得原価で当初測定することを要求している。

委員会は、既存のIFRS基準における要求事項が、「サービスとしてのソフトウェア」契約においてサプライヤーのアプリケーション・ソフトウェアにアクセスするために支払ったか又は支払う手数料を企業が会計処理するための適切な基礎を提供していると結論を下した。したがって、委員会はこの事項を基準設定アジェンダに追加しないことを「決定した」。

以 上

別紙3 関連する IFRS 基準の規定

IAS 第38号「無形資産」

3 　他の基準が特定の形態の無形資産の会計処理を定めている場合には、企業は、本基準ではなく、当該基準を適用する。例えば、本基準は次の資産には適用されない。

(c) IFRS 第16号「リース」に従って会計処理される無形資産のリース

6 　映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などの項目のライセンス契約に基づいて借手が保有している権利は、本基準の範囲に含まれ、IFRS 第16号の範囲からは除外される。

8 　次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

資産とは、次の条件を満たす資源をいう。

(a) 過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、

(b) 将来の経済的便益が企業へ流入することが期待される。

無形資産とは、物理的実体のない識別可能な非貨幣性資産をいう。

9 　企業は、次のことに対して資源を消費することや負債を負うことがしばしばある。科学上又は技術上の知識、新しい工程又はシステムの設計及び実施、ライセンス、知的財産、市場知識及び商標（ブランド名及び出版表題を含む）などの無形の資源の取得、開発、維持又は強化に対してである。こうした広範な表題に含まれる項目の一般的な事例には、コンピューター・ソフトウェア、特許権、著作権、映画フィルム、顧客リスト、モーゲージ・サービス権、漁業免許、輸入割当、フランチャイズ、顧客又は仕入先との関係、顧客の忠誠心、市場占有率及び販売権がある。

10 　第9項に記載した項目のすべてが無形資産の定義（すなわち、識別可能性、資源に対する支配及び将来の経済的便益の存在）を満たすわけではない。本基準の範囲に含まれる項目が無形資産の定義を満たさない場合には、それを取得するか又は内部で創出するための支出は、発生時に費用として認識される。しかし、当該項目を企業結合で取得する場合には、取得日に認識されるのれんの一部を構成する（第68項参照）。

12 　資産は、次のいずれかの場合には識別可能である。

(a) 分離可能である場合。すなわち、企業から分離又は分割して、単独で又は関連する契約、識別可能な資産若しくは負債とともに、売却、移転、ライセンス供与、賃貸又は交換することができる場合。そうする意図が企業にあるかどうかは問わない。

(b) 契約又はその他の法的権利から生じている場合。当該権利が譲渡可能なかどうかや、企業又は他の権利及び義務から分離可能なかどうかは問わない。

- 13 企業は、次の場合には、資産を支配している。それは、対象となる資源から生じる将来の経済的便益を獲得するパワーを有し、かつ、当該便益への他者のアクセスを制限できる場合である。無形資産から生じる将来の経済的便益を企業が支配できる能力は、通常、法廷において強制可能な法的権利に由来する。法的権利がない場合は、支配の立証はより困難となる。しかし、権利の法的強制力は支配の必要条件ではない。企業が他の何らかの方法で将来の経済的便益を支配できる場合があるからである。

IFRS 第16号「リース」

- 3 企業は、本基準をすべてのリース（サブリースにおける使用権資産のリースを含む）に適用しなければならない。ただし、下記のものを除く。
- (a) 鉱物、石油、天然ガス及び類似の非再生資源の探査又は使用のためのリース
 - (b) 借手が保有している IAS 第41号「農業」の範囲に含まれる生物資産のリース
 - (c) IFRIC 第12号「サービス委譲契約」の範囲に含まれるサービス委譲契約
 - (d) IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」の範囲に含まれる貸手が供与する知的財産のライセンス
 - (e) 映画フィルム、ビデオ録画、演劇脚本、原稿、特許権及び著作権などの項目について借手が IAS 第38号「無形資産」の範囲に含まれるライセンス契約に基づいて保有している権利
- 4 借手は、本基準を第 3 項(e)に記述したものの以外の無形資産のリースに適用することができるが、要求はされない。
- B9 契約が特定された資産（B13 項から B20 項参照）の使用を一定期間にわたり支配する権利を移転するかどうかを評価するため、企業は、使用期間全体を通じて、顧客が下記の両方を有しているのかどうかを評価しなければならない。
- (a) 特定された資産の使用からの経済的便益のほとんどすべてを得る権利（B21項から B23項に記述）
 - (b) 特定された資産の使用を指図する権利（B24項から B30項に記述）

IFRS 第15号「顧客との契約から生じる収益」

- B52 ライセンスは企業の知的財産に対する顧客の権利を設定する。知的財産のライセンスには次のもののライセンスが含まれる場合があるが、これらに限定されない。
- (a) ソフトウェア及び技術
 - (b) 動画、音楽及び他の形態のメディア及びエンターテインメント
 - (c) フランチャイズ
 - (d) 特許権、商標権及び著作権
- B56 ライセンスを供与する約束が、契約で約束した他の財又はサービスと別個のものであり、したがって、ライセンスを供与する約束が独立した履行義務である場合には、企業は、ライセンスが顧客に一時点で移転するのか一定の期間にわたり移転するのかを判定しなければならない。この判定を行う際に、企業は、ライセンスを顧客に供与する際の企業の約束の性質が、顧客に次のいずれを提供するものなのかを考慮しなければならない。
- (a) ライセンス期間にわたり存在する企業の知的財産にアクセスする権利
 - (b) ライセンスが供与される時点で存在する企業の知的財産を使用する権利
- B58 ライセンスを供与する際の企業の約束の性質は、以下の要件のすべてに該当する場合には、企業の知的財産にアクセスする権利を提供するという約束である。
- (a) 顧客が権利を有する知的財産に著しく影響を与える活動を企業が行うことを、契約が要求しているか又は顧客が合理的に期待している (B59項及び B59A 項参照)。
 - (b) ライセンスによって供与される権利により、B58項(a)で識別された企業の活動の正又は負の影響に顧客が直接的に晒される。
 - (c) そうした活動の結果、当該活動が生じるにつれて顧客に財又はサービスが移転することがない (第25項参照)。
- B60 B58 項の要件に該当する場合には、企業は、ライセンスを供与する約束を、一定の期間にわたり充足される履行義務として会計処理しなければならない。顧客が、企業の知的財産へのアクセスを提供するという企業の履行からの便益を、履行が生じるにつれて同時に受け取って消費することになるからである (第 35 項(a)参照)。企業は、アクセスを提供するという履行義務の完全な充足に向けての進捗度を測定するための適切な方法を選択するために、第 39 項から第 45 項を適用しなければならない。
- B61 B58 項の要件に該当しない場合には、企業の約束の性質は、企業の知的財産を使用する権利を提供することである。当該知的財産はライセンスが顧客に供与される時点で存在している (形態と機能性の

点で) からである。これは、ライセンスが移転する時点で顧客がライセンスの使用を指図してライセンスからの残りの便益のほとんどすべてを獲得することができることを意味する。企業は、企業の知的財産を使用する権利を提供する約束を、一時点で充足される履行義務として会計処理しなければならない。企業は、ライセンスが顧客に移転する時点を決断するために第 38 項を適用しなければならない。しかし、企業の知的財産を使用する権利を提供するライセンスについては、顧客がライセンスを使用してライセンスからの便益を得ることができる期間の開始前に収益を認識することはできない。例えば、ソフトウェアのライセンス期間が、当該ソフトウェアを直ちに使用できるようにするコードを企業が顧客に提供する（又は他の方法で利用可能にする）前に開始する場合には、企業は、コードが提供される（又は他の方法で利用可能とされる）前には収益を認識しない。

以 上